



**СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ "Д. А. ЦЕНОВ" СВИЩОВ
ФАКУЛТЕТ "МЕНИДЖМЪНТ И МАРКЕТИНГ"
КАТЕДРА "СТРАТЕГИЧЕСКО ПЛАНИРАНЕ"**

**ХОРИЗОНТ 2020
ПРЕД ИКОНОМИЧЕСКОТО ЗНАНИЕ
И БИЗНЕСА**

Том II

**ЮБИЛЕЙНА МЕЖДУНАРОДНА
НАУЧНОПРАКТИЧЕСКА КОНФЕРЕНЦИЯ**

7 – 8 октомври 2010

**55 години
катедра "Стратегическо планиране"**

**АКАДЕМИЧНО ИЗДАТЕЛСТВО "ЦЕНОВ"
2010**

Nowak, Dariusz	Shortcomings Of Small Company Development	239
Peleah, Mihail	Migration And Families In Moldova— What Happens With Gender Roles?	254
Polowczyk, Jan	The Hunter's Dilemma As A Cornerstone Of Strategic Competition	261
Rakić, Biljana; Mihajlović, Ljiljana	Green Economy As A Base For The New Growth Model In Serbia	270
Rakić, Biljana; Mihajlović, Ljiljana	Planning And Application Of Renewable Energy Sources – Possibilities And Conditions	277
Stoicescu Mihai; Zaharia (Crivac) Georgeta Mihaela	Accounting – In The Context Of A European And International Approach	283
Jayshree Suresh, Priya K,	Environmental Assessment Of Products In A Life Cycle Perspective During Meltdown Times	290
Surový, Vladimír	Relationship Between Economy And Ecology	299
Uța Tatiana, Coman (Andrei-Coman) Narcisa, Coman Dragoș-Cristian	The Method of the "Cost Benefit" Analysis Concerning the Programs of Public Expenditures	305
Stoicescu Mihai Zaharia (Crivac) Georgeta Mihaela	Importance Cost Calculation. The activity of an undertaking in the dairy industry	312
Беляева, Ирина	Деловая репутация российских компаний: новые подходы и старые традиции	318
Бортэ, Григорий	Природа уязвимостей программного обеспечения	326
Гродский, Сергей	Современное состояние и перспективы развития внешнеэкономического сотрудничества Украины и Республики Болгария	331
Давидюк, Т.В	Современные взгляды на порядок отображения человеческого капитала в системе бухгалтерского учета: дифференциация подходов	336

Давидюк Т.В., к.э.н., доц.,
докторант кафедры бухгалтерского учета,
Житомирский государственный технологический университет

СОВРЕМЕННЫЕ ВЗГЛЯДЫ НА ПОРЯДОК ОТОБРАЖЕНИЯ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ДИФФЕРЕНЦИАЦИЯ ПОДХОДОВ

*Проанализированы и систематизированы подходы ученых и практиков к
проблеме отражения элементов человеческого капитала в учетно-аналитической
системе предприятия*

Предприятие заинтересовано в повышении конкурентоспособности, которая требует отбора как высокоэффективных технологий, техники, так и наиболее способных работников. Чем выше уровень развития работника, его профессиональные знания, умения, тем более производительно используется вещественный фактор производства. Опыт показывает, что успех присущ тем фирмам, которые сориентированы на перспективу инновационного управления кадрами. Ведущие фирмы предлагают работникам создания условий для углубления знаний, повышения квалификации, самоусовершенствования, расширения полномочий в принятии производственных решений. Значительные средства направляются на гибкое использование человеческих ресурсов, повышения творческой активности персонала. Предприятие вынуждено активно изучать спрос и предложение квалифицированной рабочей силы, вести поиск новых кадров и одновременно приспосабливать собственные кадровые ресурсы по повышенным требованиям производства.

Все большее значение приобретают профессионализм, творческий потенциал, предпринимательские способности работников. Условия деятельности каждой фирмы диктуются рынком, его конъюнктура ставит перед персоналом новые требования: быстрая реакция на спрос, борьба за потребителя, умение приспосабливаться к частым изменениям структуры производства.

В настоящее время интеллектуальная собственность уже рассматривается как объект бухгалтерского учета, но не менее важным является и такой актив, как человеческий капитал.

Современные экономические условия признания человека ключевым ресурсом в современных компаниях определяют необходимость переосмысления роли и места человека в системе бухгалтерского учета. В процессе управления человеческими ресурсами появляется возможность принимать решение о необходимости и размере инвестиций в формирование, использование и воссоздание человеческого капитала, исходя из экономической целесообразности таких инвестиций. Ориентация в работе с персоналом на человеческий капитал определяет предпосылки для учета не только инвестиций, но и расходов и прибыли, связанных с человеческим капиталом, принуждают менеджеров стремиться ориентироваться на показатели эффективности деятельности предприятия.

Анализ отечественной системы бухгалтерскому учету позволяет сделать вывод о том, что пока не уделяется надлежащего внимания такому объекту бухгалтерского наблюдения как человеческий капитал. Недостаточность теоретических и практических разработок относительно бухгалтерского отображения человеческого капитала свидетельствует об актуальности избранного направления исследования.

Вопросам бухгалтерского учета человеческих ресурсов посвящены труды ученых: И.В. Аверчева, О.А. Агеевой, М.Ф. Ван Бреда, В.Г. Гетмана, Р.Г. Каспиной, И.Р. Коноваловой, В.В. Ковалева, А.А. Куликов, М.И. Кутера, Н.А. Лесневской, А.В. Луговой, М.Ю. Медведева, В.Ф. Паляя, Я.В. Соколова, Е.С. Хендриксен, А.Н. Хорина, А.А. Шапошникова, А.Е. Шевелева и других известных ученых. Однако, практически отсутствуют труды, которые содержат систематизированный,

концептуальный подход к методологии бухгалтерского учета инвестиций в человеческие ресурсы в новых условиях развития рыночной экономики.

Вопросы, связанные с изучением проблем бухгалтерского учета человеческого капитала и его отображением в отчетности недостаточно разработанные в отечественной учетно-аналитической системе (Н. Головай, А.А. Колосюк, Н.М. Королук, С.Ф. Легенчук, П.Н. Майданевич, Л.М. Осмятченко, Н.В. Шульга).

Цель исследования заключается в изучении концепций учета человеческих ресурсов, в основу которых положена идентификация ресурсов как объекта учета, систематизации методических подходов авторов, к формированию и использованию учетной информации в системе управления человеческим капиталом на современном этапе развития экономики.

Ориентация на рыночные методы ведения хозяйства коренным образом изменяет подходы к решению многих экономических проблем, в том числе тех, которые связаны с человеческими ресурсами. Последние вместе с финансовыми и материальными ресурсами являются важным фактором производства.

Изменения, которые состоялись в последнее время в мировой экономике требуют критического переосмысления сущности человеческих ресурсов как учетной категории. В соответствии с современной практикой учета, принятой большинством как зарубежных, так и отечественных, компаний, инвестиции в человеческие ресурсы рассматриваются как расходы, а не активы, что, не позволяет достаточно объективно оценивать их величину и уровень отдачи на вложенные ресурсы.

Во всем мире инвестиции в формирование и использование человеческих ресурсов рассматриваются как выгодная форма вложения капитала, который приносит наибольший доход и способствует росту национальной экономики. Например, в США с каждого доллара, вложенного в развитие средней по размеру компании, 85 центов инвестируется в рабочую силу.

В процессе управления человеческими ресурсами возникает необходимость принимать решение о размере вложений в формирование, использование и развитие человеческих ресурсов, исходя из экономической целесообразности таких инвестиций.

Американские экономисты Л. Едвинсон и М. Мелоун отмечали, что “основой так называемой экономики знаний являются огромные инвестиции в человеческий капитал и информационные технологии, но они не находят позитивного отображения в рамках традиционного бухгалтерского учета”¹.

Функция подсистемы информационного обеспечения – системы бухгалтерского учета человеческого капитала компании – фиксация, идентификация, анализ изменений, которые происходят с объемом человеческого капитала, обеспечения информацией, необходимой для принятия управленческих решений о характере перспективного развития человеческих ресурсов и путях их привлечения в производительную деятельность.

Поскольку человеческие ресурсы – один из основных активов компаний, интересно исследовать этот актив как учетную категорию. В современной практике учета инвестиции в человеческие ресурсы рассматриваются быстрее как расходы, а не активы, что искажает показатель отдачи на вложенные ресурсы (рис. 1).

¹ Edvinsson L., Malone M.S. Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower. N.Y., 1997, p. 34

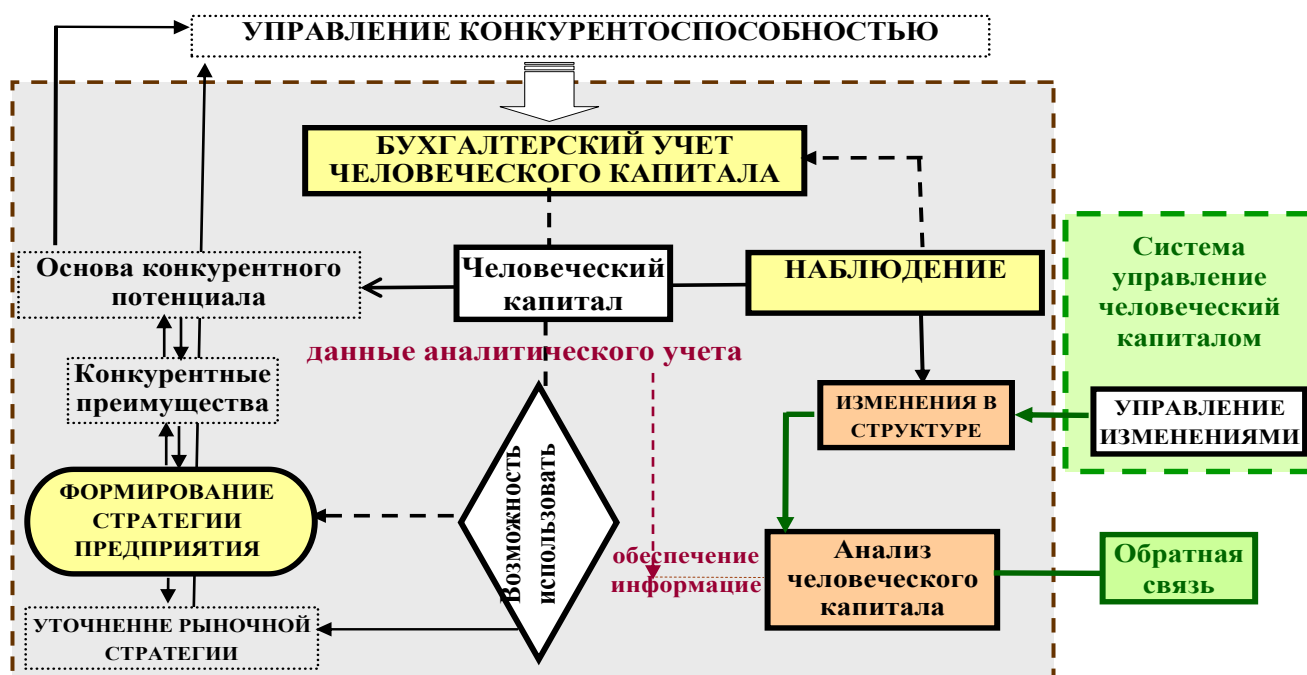


Рис. 1. Бухгалтерский учет человеческого капитала как механизм обеспечения управления конкурентоспособности компании

Измерение человеческого капитала на основе осуществленных в прошлом усилий концентрирует внимание на производительном, инвестиционном аспекте теории человеческого капитала. Однако применение этого метода требует решения вопроса о том, какие именно расходы на индивидуальном уровне, уровне фирмы и макроуровне, следует рассматривать как инвестиции в этот вид невещественного богатства.

Современные системы подготовки и переподготовки кадров включают два основных момента:

1) усиление творческого элемента в учебе, формирования творческого лица как главного ресурса экономического роста. Тот, кто учится выступает не как пассивный субъект, который должен усвоить определенный объем информации, а как активный субъект развития своих способностей.

2) расходы на подготовку и переподготовку кадров рассматриваются не как традиционный элемент расходов производства, а как долгосрочные инвестиции. Даны системы направленные на то, что приоритет в инновационной экономике отдается накоплению невещественной, интеллектуальной собственности. Последняя рассматривается в данном случае как основной фактор создания и освоения высоких технологий.

Исходя из потребностей пользователей бухгалтерской информации возможны несколько вариантов учета инвестиции в человеческие ресурсы (табл. 1).

Таблица 1. Подходы к порядку отображения человеческих ресурсов в системе бухгалтерского учета

Вариант	Человеческие ресурсы	Действие	Счет	Отображение в отчетности
№ 1	Инвестиции в человеческие ресурсы	капитализировать	Инвестиции в человеческие ресурсы	Баланс (статья “Инвестиции в человеческие ресурсы”)
		списать (через амортизационные отчисления)	Текущие расходы	Отчет о финансовых результатах (в составе расходов по обычным видам деятельности)
№ 2	Инвестиции в человеческие ресурсы	списать	Текущие расходы	Отчет о финансовых результатах (в составе расходов по обычным видам)

				деятельности) Примечания к годовой финансовой отчетности (составная часть текущих расходов предприятия)
№ 3	Инвестиции в человеческие ресурсы	отображать как	Часть деловой репутации предприятия	Баланс (статья “Деловая репутация”) Примечания к годовой финансовой отчетности (как составная часть деловой репутации предприятия)
№ 4	Инвестиции в человеческие ресурсы	отображать как	Совокупность расходов по их созданию	Баланс (пассив – в составе обязательств относительно заработной платы работников)
№ 5	Инвестиции в человеческие ресурсы: формирование	капитализировать	Инвестиции в человеческие ресурсы	Баланс (актив)
	использование	списать	Текущие расходы	Отчет о финансовых результатах Примечания к годовой финансовой отчетности
	воссоздание	капитализировать	Инвестиции в человеческие ресурсы	Баланс (актив)

Главной особенностью человеческого капитала как неимущественного блага является долговременный срок инвестирования, использования и отдачи. Если оценить человеческий капитал за работоспособный период жизни человека, то годовой размер его заработной платы, включая выплаты на социальное страхование, может рассматриваться как годовой размер амортизации, которая насчитывается за ежегодный экономический снос человеческого капитала, оцененного за все годы будущего работоспособного периода. Получение научно обоснованных оценок индивидуального и совокупного человеческого капитала служит необходимой научной основой для определения оптимального уровня уплаты труда работников при заключении трудовых договоров (индивидуальных и коллективных).

Признание инвестиций в человеческий капитал как основных видов инвестиций в развитие и процветание национальной экономики изменяет всю модель бизнеса в стране. Отказ от социализма и рыночные реформы 90-х гг. изменили понимание самой системы производственных отношений. Господствующей фактически на большинстве предприятий стала либерально капиталистическая модель. Человеческие знания и способности (капитал) в данной модели трактуются как особый товар, а заработная плата не учитывает износ человеческого капитала.

Современная модель бизнеса заключается в том, что инвестиции делятся на два вида: инвестиции в человеческий и материальный капитал, которые соответственно, контролируются и оцениваются профсоюзами и союзами предпринимателей. После привлечения данных видов инвестиций к бизнесу становится возможным определение в доходах доли труда (человеческого капитала) и капитала (физического капитала).

Человеческий капитал, по Г. Беккеру, равно как и физический склонен к амортизации. Стоимость какой-либо подготовки – общей или специальной – полностью «списывается» в течение периода подготовки. Амортизация физического капитала никогда

не осуществлялась одним махом, а «списывается»² в течение срока, который отвечает длительность его экономической жизни. Следовательно, человеческий и физический капитал различаются распределением амортизационных отчислений во времени, а не их наличием или отсутствием.

Функционируя подобно физическому, человеческий капитал имеет некоторые фундаментальные отличия, главное из которых заключается в его неотделимости от лица своего носителя. Как следствие, на рынке устанавливаются только цены за "аренду" человеческого капитала (в виде ставок заработной платы), тогда как цены на его активы отсутствуют. Это серьезно усложняет анализ. Во-вторых, человеческий капитал способен повышать эффективность деятельности как в рыночном, так и вне рыночном секторе и доход от него может принимать как денежную, так и неденежную формы.

Включение в предметную область бухгалтерского учета нового элемента требует внесения изменений и дополнений в план счетов и разработки методик отображения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с инвестированием в формирование, использование и воссоздание человеческого капитала.

Типичный план счетов бухгалтерского учета, который используется сегодня, разработан преимущественно для предприятий сферы материального производства и отображает использование материальных ресурсов. То есть основные методологические подходы, положенные в основу плана счетов, должны быть откорректированные с учетом особенностей сферы невещественного производства.

Аргументируя необходимость усовершенствования плана счетов, который действует, как основной инструмент бухгалтерского учета, В.Ф. Палий обращает внимание на обоснованность применения новых классификаций. По мнению автора, "нужно расширить классификацию счетов, научно обосновывая признаки классификации. необходимо их научно обосновывать и глубоко исследовать – вот первоочередное задание теории бухгалтерского учета"³.

Расширение типичного плана счетов бухгалтерского учета может проводиться в соответствии с положенной в его основу классификацию по экономическому содержанию, которая дополняется новыми структурными элементами, которые характеризуют невещественную природу использованных ресурсов. Разработка методик бухгалтерского учета человеческого капитала может осуществляться с учетом функциональных особенностей деятельности предприятий и быть реализованная с использованием методологических подходов, которые сложились.

В составе человеческого капитала предлагаем выделять фазы формирования, использования и воссоздания. Поэтому необходимо разработать и предложить такую модель процесса формирования человеческого капитала, которая позволит выяснить механизм и этапы его становления, обнаружить порядок использования и воссоздания.

Исходя из экономического содержания затраты на формирование и воссоздание человеческих ресурсов следует капитализировать, а расходы на их использование – рассматривать как текущие расходы предприятия. При этом часть расходов должна быть включена в состав расходов, связанных с производством и реализацией, а часть расходов (расходы на социальные выплаты) – в состав других расходов предприятия, которые не включаются в себестоимость выработанной продукции, выполненных работ, предоставленных услуг.

Информация, полученная в системе бухгалтерского учета, будет способствовать принятию более обоснованных решений руководством предприятия и информированию внешних пользователей об уровне и перспективах социальной политики предприятия,

² Беккер Г.С. Человеческое поведение: экономический подход. Избранные труды по экономической теории: Пер. с англ./ Сост., науч. ред., послес. Р.И. Ка-пелюшников; предисл. М.И. Левин - М.: ГУ ВШЭ, 2003.- 672с., с.59

³ Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. - М.: "Бухгалтерский учет", 2007. – 88 с., с. 44

которое позволит сформировать его позитивную репутацию, увеличить объемы привлечения инвестиционного капитала и в итоге обеспечит стабильность развития компании в долговременной перспективе.

Для работников предприятия такая информация будет способствовать повышению мотивации и производительности труда, стимулировать его на достижение высоких результатов деятельности, а также, за счет лояльного отношения к работникам, содержанию квалифицированных специалистов, и в итоге повысить результаты деятельности компании.

Поэтому мероприятия по усовершенствованию организации бухгалтерского учета будут предусматривать использование: документирования и счетов бухгалтерского учета – для наблюдением и оперативного контроля операций, связанных с формированием, использованием и воссозданием человеческих ресурсов предприятия, повышения уровня аналитической информации; внутренней бухгалтерской отчетности – для удовлетворения информационных интересов сторон коллективного договора о соблюдении его положений и повышении уровня социальной ответственности предприятия.

Таким образом, построение системы бухгалтерского учета, с учетом операций относительно формирования, использования и воссоздания человеческого капитала предприятия, позволит планировать и контролировать объем таких расходов на предмет финансовым возможностям предприятия, положением коллективного договора, их соответствия, требованиям законодательства.

Создать действенную систему информирования об инвестициях в формирование, использование и воссоздание человеческих ресурсов предприятия, возможно через расширение сферы использования информационной системы – системы бухгалтерского учета, который требует переосмысления значения учетной информации в общем информационном обеспечении пользователей относительно инвестиций в человеческий капитал.

1. Мероприятия по организации бухгалтерского учета, что способствуют обеспечению повышения аналитической учетной информации пользователей относительно формирования, использования и воссоздания человеческих ресурсов предприятия, для целей принятия решений о необходимости последующих инвестиций в человеческий капитал, заключаются в усовершенствовании применения таких элементов, как:

а) документирование – определенно состав документального обеспечения осуществления отмеченных операций, установлен перечень форм и содержательное наполнение первичных документов

б) рабочий план счетов – определение счетов синтетического и аналитического учета, информация за которыми систематизирует в определенных аналитических разрезах

в) внутренняя отчетность – разработка форм.

Предложен подход к документированию и отображению в бухгалтерском учете хозяйственных операций относительно формирования, использования и воссоздания человеческих ресурсов, позволит систематизировать информацию для определения размеров инвестиций у каждого работника, достоверно определить степень доходности за такими инвестициями, повысить аналитическую информации.

2. Учитывая специфичность хозяйственных операций, осуществленных предприятием по отношению к работникам предприятия, выделены объекты бухгалтерского учета за операциями относительно формирования, использования и воссоздания человеческих ресурсов предприятия.